
LA DECLARACIÓN DEL IRPF COMO CAUCE DE FINANCIACIÓN DE LA IGLESIA CATÓLICA (ASIGNACIÓN VOLUNTARIA DEL 0,7 POR 100 DE LA CUOTA ÍNTEGRA)

Antonio Cubero Truyo
Rafael J. Sanz Gómez
Universidad de Sevilla

RESUMEN

En este trabajo se analiza el actual modelo de financiación de la Iglesia católica, que ha pasado a basarse estrictamente en las decisiones que toman los contribuyentes al efectuar su declaración del IRPF (mediante la asignación de un 0,7 por 100 de la cuota íntegra), desapareciendo el mecanismo del complemento presupuestario que hasta ahora venía anulando la eficacia práctica de la opción expresa de los ciudadanos.

Palabras clave: Financiación de la Iglesia católica, Libertad religiosa, IRPF, Declaración tributaria, Cuota íntegra.

SUMARIO

1. EVOLUCIÓN HISTÓRICA DE LA FINANCIACIÓN DE LA IGLESIA CATÓLICA EN ESPAÑA. BASES NORMATIVAS. 2. EL NUEVO RÉGIMEN DE ASIGNACIÓN TRIBUTARIA. 3. FUNCIONAMIENTO CRO-
NOLÓGICO DE LOS MECANISMOS DE FINANCIACIÓN. ENTREGAS A CUENTA Y REGULARIZACIONES
POSTERIORES A MEDIDA QUE SE CONSOLIDA EL IMPORTE DE LA ASIGNACIÓN TRIBUTARIA. 4. IM-
PORTANTE ELEVACIÓN DEL PORCENTAJE DE ASIGNACIÓN TRIBUTARIA: EL 0,7 POR 100. 5. ANÁ-
LISIS DE LA APORTACIÓN DESDE LA PERSPECTIVA DE LA DECLARACIÓN DE LOS CONTRIBUYEN-
TES. 6. CONSECUENCIAS PRÁCTICAS DE LA UTILIZACIÓN DEL CONCEPTO DE «CUOTA ÍNTEGRA»
PARA EL CÁLCULO DE LA ASIGNACIÓN TRIBUTARIA. 7. LA VOCACIÓN DE ESTABILIDAD DEL NUE-
VO SISTEMA Y LA HIPÓTESIS DE SU EXPANSIÓN A OTRAS CONFESIONES BIBLIOGRAFÍA.

1. EVOLUCIÓN HISTÓRICA DE LA FINANCIACIÓN DE LA IGLESIA CATÓLICA EN ESPAÑA. BASES NORMATIVAS

La transición española trajo, entre otros muchos cambios, una sustitución en las bases de la relación entre la Iglesia católica y el Estado en todos los aspectos y, en lo que a este trabajo interesa, en el ámbito de la financiación. El Concordato de 1953 recogía un

compromiso de financiación estatal que se sustentaba en dos títulos de aportación explícitos, que eran la compensación por las desamortizaciones del siglo XIX y la contribución de la obra de la Iglesia a favor de la nación. A ellos había que unir, aunque no se recogiera de modo expreso en el Concordato como título habilitante de la financiación, el dato de la confesionalidad del Estado, declarada en el artículo 6 del Fuero de los Españoles y el artículo I del propio Concordato, confesionalidad que determinó palmariamente las relaciones Iglesia-Estado a lo largo de toda la dictadura.

Con la transición a la democracia, insistimos, tenían que cambiar los ejes vertebradores de esa relación, lo que desembocó en un nuevo régimen de financiación recogido en el Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, firmado en Ciudad del Vaticano el 3 de enero de 1979 (1) (en adelante, AAE). En su Exposición de Motivos se afirma que el Estado «no puede ni desconocer *ni prolongar indefinidamente* obligaciones jurídicas contraídas en el pasado», rechazando parcialmente el primero de los títulos del sistema de 1953. Otro cambio fundamental es la declaración de aconfesionalidad del Estado en la –entonces– *nueva* Constitución de 1978. La Exposición de Motivos del AAE hace referencia, en este sentido, al nuevo «espíritu que informa las relaciones entre la Iglesia y el Estado en España». En semejante contexto, era necesario encontrar nuevos títulos para la aportación económica estatal a favor de la Iglesia católica, que tenían que basarse necesariamente en nuestra Carta Magna y el modelo de colaboración con las confesiones religiosas en ella establecido (2). Así, el AAE venía a prever, en su artículo II, párrafos 2 a 4, un sistema de asignación tributaria, en el que el Estado proporcionaría a la Iglesia Católica recursos variables dependientes de las manifestaciones expresas de los contribuyentes en las declaraciones tributarias. Se anunciaba que este sistema sustituiría, en un breve plazo de tiempo («transcurridos tres ejercicios completos desde la firma de este acuerdo»), a la dotación presupuestaria directa. En consecuencia, se pasaba a otorgar a la tradicional financiación un claro carácter transitorio (mucho más claro al menos que el que tenía –aunque formalmente también era así– en el Concordato de 1953), de manera que empezara a ser la voluntad de los ciudadanos, formalmente acreditada, la que calibrara el alcance justo de la aportación estatal, legitimada por el grado efectivo de implantación de la Iglesia católica.

No obstante, la instauración del sistema de asignación tributaria iba a encontrar dificultades. De entrada, se retrasó. Aunque debería haberse puesto en marcha pasados tres años desde la adopción del AAE (esto es, 1982), no se hizo hasta la Ley 33/1987, de 23 de diciembre, desarrollada por el Gobierno de forma unilateral en el Real Decreto 825/1988, de 15 de julio (3). La disposición adicional quinta de la citada Ley preveía que todos los contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas podrían optar por destinar el 0'5239 por 100 de su cuota íntegra a la financiación de la Iglesia católica. Cumpliendo lo estipulado en el AAE (4), se fijaba además un período transitorio de tres años (1988, 1989 y 1990), durante el cual se preservaba la dotación presupuestaria estatal (la establecida en 1987 actualizada anualmente), con carácter complementario.

(1) El Instrumento de ratificación fue publicado en el Boletín Oficial del Estado de 15 de diciembre de 1979.

(2) Cfr. HERNÁNDEZ LOPO, Alberto: «Pluralismo y Convivencia», en *Anuario de la Facultad de Derecho*, núm. 24, 2006, pág. 75.

(3) Real Decreto 825/1988, de 15 de julio, por el que se regulan los fines de interés social de la asignación tributaria del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE de 28 de julio).

(4) «Durante el proceso de sustitución, que se llevará a cabo en el plazo de tres años, la dotación presupuestaria se minorará en cuantía igual a la asignación tributaria recibida por la Iglesia Católica» (artículo 2.4, párrafo 2º, del AAE).

tario, de forma que la Iglesia mantuviera durante un tiempo prudencial un flujo constante y seguro de ingresos.

Una vez cumplido el período transitorio, la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991, estipuló tal y como estaba previsto que la Iglesia sólo recibiría las cantidades asignadas por los contribuyentes en sus declaraciones del IRPF. La disposición adicional tercera de esta Ley estableció que el Estado entregaría a la Iglesia católica, cada mes, una doceava parte de la dotación total del año anterior, con carácter de entrega a cuenta. Cuando se tuvieran los datos definitivos de cada ejercicio, se procedería a la regularización, entregándose la diferencia a la Iglesia católica si las entregas a cuenta fueron menores que la asignación y, si fueron superiores, deduciéndose dicha cantidad del importe de las entregas a cuenta de ejercicios posteriores. El sistema, de llegar a aplicarse en sus términos literales, habría sido idéntico al menos en su definición al que recientemente se ha implantando (como veremos, un sistema puro de asignación tributaria).

Sin embargo, en 1991 no se produjo, a pesar de estar regulado, el abandono del régimen transitorio. Muy al contrario, se prolongó por la vía de los hechos. Pese a lo estipulado en la Ley 31/1990, no se compensaron las cantidades recibidas en concepto de entregas a cuenta, que fueron más elevadas que la asignación tributaria resultante del ejercicio fiscal. La asignación tributaria definitiva también fue inferior en los ejercicios de 1992 y 1993, sin que la Administración actuara en consecuencia y exigiera el exceso anticipado. Finalmente, la disposición adicional tercera de la Ley 21/1993, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1994, consolidó la situación al elevar a definitivas las cantidades entregadas a cuenta a lo largo de aquellos tres ejercicios. Desde entonces, cada una de las sucesivas leyes de presupuestos, hasta el ejercicio 2006 inclusive, ha ido conteniendo una declaración en tal sentido, lo que supuso la permanencia de un sistema mixto de financiación, en el que el resultado de la asignación tributaria se complementa con el tradicional mecanismo de dotación presupuestaria.

Para precisar esta evolución normativa hay que aludir también a la Ley 54/1999, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2000, que sostuvo la tendencia al modelo mixto, aunque con la particularidad de establecer no sólo el límite mínimo sino también un límite máximo para la asignación definitiva anual a favor de la Iglesia. Disposición que no sólo contradecía la letra del AAE, sino que dejaba en una posición cada vez más marginal la aplicación de la voluntad expresada por los contribuyentes en sus declaraciones sobre la renta.

El sistema de la Ley 54/1999 se fue prorrogando por períodos de tres años, de manera sucesiva hasta el 31 de diciembre de 2005. En la Ley 30/2005, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2006 (5), en una clara manifestación de la voluntad de cambio, el sistema se prorrogó sólo por un año. Nos encontrábamos en pleno proceso de negociaciones entre el Estado y la Iglesia católica.

2. EL NUEVO RÉGIMEN DE ASIGNACIÓN TRIBUTARIA

Con efectos a partir del 1 de enero de 2007, se ha producido una modificación sustancial en el régimen de financiación de la Iglesia católica en España, como resultado de una serie de negociaciones entre el Gobierno y la Conferencia Episcopal española, con el

(5) BOE de 30 de diciembre. Concretamente, la prórroga se adopta en la disposición adicional undécima.

asenso de la Santa Sede, negociaciones llevadas a cabo durante 2005 y 2006. Las partes alcanzaron el acuerdo, hecho público el 22 de septiembre de 2006 y traducido en un Canje de Notas de 22 de diciembre de 2006 entre el Estado Español y la Santa Sede (o para ser concretos, entre la Nunciatura Apostólica en España y el Ministerio de Asuntos Exteriores y de Cooperación).

Este Canje de Notas ni está publicado en el Boletín Oficial del Estado ni ha seguido la tramitación prevista en el artículo 94 de la Constitución dedicado a los tratados internacionales, donde como es sabido se requiere la previa autorización de las Cortes Generales para la prestación del consentimiento del Estado cuando se trata de obligarse por medio de tratados o convenios que impliquen obligaciones financieras para la Hacienda Pública o que exijan medidas legislativas para su ejecución. La explicación que se ha dado a esta ausencia de formalidades es que el acuerdo se sitúa modestamente «en el marco del mecanismo de consultas y concertación previsto en el artículo VI del Acuerdo sobre Asuntos Económicos de 1979 y en el apartado 2 de su Protocolo Adicional» (6). Según la previsión del artículo VI, las partes «procederán de mutuo acuerdo en la resolución de las dudas o dificultades que pudieran surgir en la interpretación o aplicación de cualquier cláusula del presente Acuerdo, inspirándose para ello en los principios que lo informan». No se olvide que el artículo II del AAE ya establecía un compromiso de aplicación del sistema de asignación tributaria en lugar del sistema de dotación presupuestaria global, y este es, lo adelantamos, el sentido del «nuevo» régimen. Puede decirse que la lejana inclinación en el AAE por el modelo de asignación tributaria, aunque no hubiera tenido éxito hasta el momento, ha servido para facilitar la irrupción del «nuevo» régimen sin necesidad de eliminar –ni siquiera reformar– aquel tratado.

En cualquier caso, la revisión del sistema tenía que formalizarse desde el punto de vista jurídico y esa necesaria articulación normativa de las nuevas reglas de financiación se lleva a cabo a través de la Ley 42/2006, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2007, en su disposición adicional decimoctava.

Pero, ¿cuáles son las características esenciales del nuevo modelo? ¿En qué consiste exactamente la revisión? De acuerdo con la declaración de los sujetos negociadores, los principales cambios que se producen desde el 1 de enero de 2007 son los siguientes:

- Sustitución del sistema de dotación presupuestaria por el de asignación tributaria. Como ya hemos anticipado, ahora se prevé implantar realmente un sistema en el que la única atribución económica a la Iglesia católica será la determinada por los contribuyentes en sus declaraciones en el IRPF; es decir, ni más ni menos que el modelo que debería haber entrado en vigor el 1 de enero de 1991.
- Elevación del coeficiente de asignación al 0'7 por 100. Lo que supone un incremento del 33 por 100 en relación con el porcentaje anteriormente vigente (0,5239 por 100).
- Desaparición de los beneficios fiscales de los que venía disfrutando la Iglesia católica en el IVA. Así ocurre con la intervención de la Orden EHA/3958/2006, de 28 de diciembre, por la que se establecen el alcance y los efectos temporales de la supresión de la no sujeción y de las exenciones establecidas en los artículos III y IV del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede, de 3 de enero de 1979, respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido y al Impuesto General Indirecto Canario (7) (Orden que deroga la Orden de 29 de febrero de 1988, por la que se aclara el alcan-

(6) Así se expresa la Orden EHA/3958/2006, de 28 de diciembre (BOE de 29 de diciembre).

(7) BOE de 29 de diciembre.

ce de la no sujeción y de las exenciones establecidas en los artículos III y IV del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede, de 3 de enero de 1979, respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido (8)).

- Compromiso de la Iglesia católica de presentar una memoria justificativa del empleo de las cantidades recibidas del Estado a través de la asignación. La asignación tributaria a favor de la Iglesia católica es gestionada por la Conferencia Episcopal, que la distribuye a través del Fondo Común Interdiocesano, destinándose en su mayor parte a la financiación de la estructura organizativa de la Iglesia (gastos de la Conferencia Episcopal, manutención de sacerdotes y mantenimiento de parroquias) (9).

3. FUNCIONAMIENTO CRONOLÓGICO DE LOS MECANISMOS DE FINANCIACIÓN. ENTREGAS A CUENTA Y REGULARIZACIONES POSTERIORES A MEDIDA QUE SE CONSOLIDA EL IMPORTE DE LA ASIGNACIÓN TRIBUTARIA

Como es lógico, aunque el dinero que el Estado va a trasladar a la Iglesia católica proceda, desde el punto de vista de la concepción del sistema, de la recaudación del IRPF (es un porcentaje de las cuotas del IRPF de los sujetos partidarios expresos de la asignación), no debe esperarse a que dicha recaudación se produzca para que la Iglesia pueda disponer de los correspondientes fondos. De la misma manera que el IRPF no llega al Estado solamente a través de las autoliquidaciones, cuyo plazo de presentación abarca los meses de mayo y junio del año posterior al ejercicio afectado (10), sino que existe un flujo regular y anticipado de ingresos a través de las retenciones y demás pagos a cuenta, también el sistema de financiación de la Iglesia católica incorpora una fórmula de traspaso periódico de fondos con carácter provisional, a la espera de que se conozcan los datos relevantes para la fijación del importe exacto de la asignación. En concreto, se asignará a la Iglesia católica una cantidad mensual a cuenta de la cantidad que finalmente corresponda. Hay que subrayar que constituyen meras entregas a cuenta, pendientes del proceso posterior de liquidación y regularización, de donde se derivará la necesidad de corregir el desajuste en un sentido u otro, dado que el saldo puede resultar a favor de la Iglesia católica o a favor del Estado (éste y no otro es el principal objeto del nuevo modelo).

Las encargadas de fijar a cuánto ascienden las entregas a cuenta, de periodicidad mensual, son las Leyes de Presupuestos Generales del Estado de cada año. Así, para el año 2007, se estableció la entrega a cuenta de 12.501.051,76 euros cada mes; para el año

(8) Derogando asimismo la Orden de 14 de noviembre de 1996 por lo que respecta al Impuesto General Indirecto Canario.

(9) Cfr. GIMÉNEZ BARRIOCANAL, Fernando: «Campana IRPF: ¿Asignar a la Iglesia?», en *Alfa y Omega*, 29 de mayo de 2003. Disponible en el sitio web de la Conferencia Episcopal: <http://www.conferenciaepiscopal.es/dossier/financiacion/Asignar.pdf>; GIMÉNEZ BARRIOCANAL, Fernando: «Financiación eclesial: situación actual y perspectivas de futuro», en *Ius canonicum*, vol. 48, núm. 95, 2008, págs. 56 y 57.

(10) Para el ejercicio 2009, por ejemplo, entre el 3 de mayo y el 30 de junio de 2010; según el artículo 8 de la Orden EHA/799/2010, de 23 de marzo, por la que se aprueba el modelo de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2009, se determinan el lugar, forma y plazos de presentación del mismo, se establecen los procedimientos de solicitud, remisión, modificación y confirmación o suscripción del borrador de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y se determinan las condiciones generales y el procedimiento para la presentación de ambos por medios telemáticos o telefónicos (BOE de 31 de marzo).

2008, se dispuso la entrega de una cuantía igual a 12.751.072,79 euros mensuales; para el año 2009, la entrega alcanza los 13.006.094,24 euros; y para 2010, los 13.266.216,12 euros.

¿Cuándo y cómo se produce la regularización? Para ser precisos, no hay que hablar de regularización en singular sino de regularizaciones, puesto que el sistema prevé una doble y sucesiva regularización; o dicho de otra manera, prevé una primera regularización (relativamente cercana al momento de las entregas a cuenta, para evitar que estas vayan entendiéndose consolidadas por el transcurso del tiempo) de carácter provisional (puesto que se realizará con los datos todavía frescos y por tanto de dudosa fiabilidad, datos basados casi en exclusiva en las autoliquidaciones sin que la Administración haya podido acometer unas labores de comprobación más rigurosas) y una segunda regularización ya definitiva.

El funcionamiento del proceso, muy detallado, se contiene en la Orden EHA/2760/2008, de 25 de septiembre, por la que se aprueba el procedimiento de liquidación de la asignación tributaria a la Iglesia Católica y de regularización del saldo resultante entre el Estado y aquélla, previsto en la disposición adicional decimoctava de la Ley 51/2007, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2008 (11). Obsérvese que en su nomenclatura la Orden alude al sistema previsto en la Ley de Presupuestos para 2008 en lugar de aludir a la Ley de Presupuestos para 2007, que es la que procedió a la revisión del sistema de financiación. Ello se debe a que la disposición adicional decimoctava de la Ley 51/2007 (que por lo demás es un precepto de vigencia anual que se limita a actualizar la cuantía de las entregas a cuenta mensuales) incluye en su apartado segundo una habilitación al Ministro de Economía y Hacienda para el desarrollo reglamentario del procedimiento para hacer efectivas las regularizaciones de saldos, habilitación que había olvidado efectuar la disposición adicional decimoctava de la Ley 42/2006, que es la que verdaderamente establece el modelo de financiación y que es por tanto la auténtica norma desarrollada. Hubiera sido preferible que el título de la Orden (cuya aplicación no se limita a un único período impositivo, siendo una regulación de vigencia indefinida) omitiera la referencia a una norma en la que predomina el alcance temporal específico, limitado al año 2008 (12).

Pero pasemos ya a describir el funcionamiento procedimental del sistema, que se regirá por las siguientes pautas cronológicas:

- En enero de cada año, la Dirección General de Tesoro y Política Tributaria (DGTPT) remitirá a la Dirección General de Presupuestos (DGP) un certificado con las cantidades libradas a cuenta a lo largo del ejercicio anterior, que coincide con el año natural (13).
- Tres días hábiles antes del 25 de noviembre de ese mismo año, la Agencia Estatal de Administración Tributaria expedirá un certificado acreditativo del importe provisional de la asignación que corresponda a la Iglesia católica, remitiéndolo a la Dirección General de Presupuestos antes del 25 de dicho mes (la Ley preveía como día máximo el 30 de noviembre, pero se ha optado por utilizar la fecha del 25). En

(11) BOE de 3 de octubre. Corrección de errores en BOE de 2 de diciembre.

(12) Estos comentarios se inscriben en el Proyecto DER2008-04900/JURI, «La técnica normativa en los ámbitos estatal, autonómico y comunitario. Análisis crítico de la legislación tributaria».

(13) Para el ejercicio 2007 también resulta de aplicación el procedimiento descrito en la Orden, pero el plazo general ya resulta de imposible cumplimiento, por lo que dicho certificado deberá emitirse antes de cinco días hábiles, contados desde la entrada en vigor de la Orden, según disponen las disposiciones final y transitoria de la Orden EHA 2760/2008.

el mismo plazo deberá remitir la Dirección General de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas y con las Entidades Locales la información equivalente relativa a las declaraciones en el IRPF por parte de residentes en los Territorios históricos del País Vasco y de la Comunidad Foral de Navarra (14). La expedición, de oficio, de los certificados y del informe a que se ha hecho referencia, constituye la iniciación del procedimiento para una primera regularización, sobre estos datos provisionales. Pero con independencia de esta provisionalidad, lo que ya queda patente es que las entregas a cuenta mensuales realizadas son auténticas entregas a cuenta de una obligación principal; y no pagos a fondo perdido como, en la práctica, venían siendo hasta ahora.

- Tres días hábiles antes de cada 25 de abril (de nuevo la Orden se inclina, criterio de discutible legalidad, por el día 25 en lugar del día 30 al que se refiere la Ley), la AEAT remitirá asimismo un certificado acreditativo del importe definitivo de la asignación tributaria correspondiente al ejercicio cerrado dos años antes del año corriente. También la Dirección General de Coordinación Financiera remitirá antes de esa fecha un informe sobre la asignación definitiva a la Iglesia en los Territorios históricos del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra. De nuevo será la expedición de estos documentos la que inicie el procedimiento para la regularización, segunda y definitiva, respecto a las cifras fijadas con carácter provisional en noviembre del año anterior. Obsérvese que se considera definitiva a sabiendas de que las liquidaciones del IRPF que hayan influido en la determinación del montante de la asignación no lo serán mientras el plazo de prescripción de cuatro años no se haya agotado. Pero se ha optado, y parece razonable, por no hacer depender la conclusión de este proceso autónomo de las interminables eventualidades que pueden asaltar a los procesos estrictamente relacionados con las deudas tributarias.

Además de fijar la secuencia temporal, la Orden regula el procedimiento concreto de regularización, que es idéntico ya se trate de la regularización provisional o definitiva, y ya se derive de la misma una deuda o un derecho de crédito de la Iglesia católica. Se establece en los artículos 5 y 6 de la Orden EHA/2760/2008. Como hemos dicho, se iniciará de oficio por la expedición del certificado de la Dirección General de Tesoro y Política Financiera, por la AEAT y del informe de la Dirección General de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales, que solicitará los datos necesarios a las administraciones autonómicas vasca y navarra que sean competentes. Remitido el último de estos certificados o informes, la Dirección General de Presupuestos tiene un plazo de cinco días para determinar la cantidad de que es acreedora o deudora la Iglesia católica. Presentará, respectivamente, una propuesta de liquidación o de compensación con cargo a las entregas a cuenta sucesivas: los certificados y el informe se incorporan al expediente como documentación anexa. Posteriormente, la norma prevé un trámite de audiencia. La Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos elevará la propuesta de liquidación o compensación a la Conferencia Episcopal española, que tendrá un plazo de 10 días para alegar lo que estime conveniente. Una vez transcurrido el mismo, atendiendo a la documentación obrante en el expediente y, en su caso, las alegaciones de la Conferencia Episcopal, el Secretario de Estado de Hacienda y Presupuestos dictará resolución definitiva, para la que no se establece plazo en la Orden. La resolución adoptada se notificará a la Dirección General del Tesoro y Política Financiera para que proceda a su ejecución, así como a la Conferencia Episcopal. En caso de saldo deudor, la notificación sirve como justificante de la extinción de la deuda.

(14) Artículo 3 de la Orden EHA/2760/2008.

De los datos disponibles relativos al IRPF de 2007 y 2008 que aparecen en la página web de la Conferencia Episcopal (<http://www.conferenciaepiscopal.es/dossier/financiacion.htm>) se desprende que las entregas a cuenta estipuladas (aproximadamente, 150 millones de euros anuales) han resultado inferiores a la asignación que se deriva de las declaraciones presentadas, lo que ha obligado a acometer el proceso de regularización (por cada uno de esos ejercicios la Iglesia se ha hecho acreedora de entre 90 y 100 millones de euros adicionales).

4. IMPORTANTE ELEVACIÓN DEL PORCENTAJE DE ASIGNACIÓN TRIBUTARIA: EL 0,7 POR 100

El otro gran cambio que ha traído la revisión del sistema de financiación de la Iglesia católica es el incremento del porcentaje de asignación, que se eleva del 0'5239 al 0'7 por 100. El primero de los porcentajes fue fijado unilateralmente por el Gobierno, al parecer sobre la hipótesis de que todos los contribuyentes optarían por colaborar con la financiación de la Iglesia (15). El nuevo porcentaje del 0'7 por 100 es el pactado por el Gobierno y la Conferencia Episcopal.

La reforma del porcentaje supone a todas luces un considerable incremento (como ya hemos advertido, se experimenta una subida del 33 por 100), incremento que logra la Iglesia católica en una negociación en la que también hay, si se nos permite la expresión, contrapartidas:

- Por un lado, la renuncia al complemento presupuestario; este notable incremento del porcentaje ha hecho posible que se elimine el colchón anterior, pues la Iglesia acepta el riesgo de que su financiación pueda ser inferior a lo estimado dependiendo de la respuesta de los declarantes del IRPF, dato de difícil control, confiando así a los contribuyentes un papel más decisivo en el alcance de la financiación.
- Y por otro lado, el aumento se inscribe en un acuerdo más amplio que incluye la pérdida de los beneficios fiscales en el IVA. Siendo un impuesto armonizado a nivel comunitario y no figurando tales beneficios en las Directivas de imprescindible seguimiento, la Comisión Europea había iniciado un expediente de infracción en relación con el tratamiento de la Iglesia católica en el IVA español, por entenderlo contrario al Derecho de la Unión Europea, con lo cual podría pensarse que la eliminación de las exenciones y no sujeciones devenía obligatoria y no podía convertirse en una baza negociadora para la Iglesia católica. Pero lo cierto es que ha habido que esperar a este acuerdo global con la Iglesia católica (que también contaba con un tratado internacional vigente en defensa de la validez de sus prerrogativas) para que se eliminaran de nuestro ordenamiento tales prescripciones.

Además, el porcentaje elegido, el 0'7, posee —a nadie se le escapa— una importante carga simbólica, dado que ése es el porcentaje del Producto Interior Bruto que numerosas ONGD y movimientos sociales han reclamado que se destine a la Ayuda Oficial al Desarrollo. Sin embargo, se trata de una coincidencia más anecdótica que fundada en bases reales, en el sentido de que los respectivos porcentajes se aplican a bases absolutamente distintas, y sería absurdo interpretar la sintonía en clave de identidad sustan-

(15) Cfr. RODRÍGUEZ BLANCO, Miguel: «El nuevo sistema de financiación de la Iglesia Católica en España», en *Quaderni di diritto e politica ecclesiastica*, vol. 15, núm. 2, 2007, pág. 343; GIMÉNEZ y MARTÍNEZ DE CARVAJAL: «Situación actual de la financiación de la Iglesia católica», en ROCA FERNÁNDEZ, M. J. (ed.), *La financiación de la Iglesia católica en España*, Fundación Alfredo Brañas, Santiago de Compostela, 1994, págs. 70-71.

cial. Precisamente, en septiembre de 2006, habiéndose anunciado la fijación de dicha cuantía, la Coordinadora de ONG de Desarrollo de España (CONGDE), publicó una nota informativa aclarando que se trataba de conceptos diferentes.

Aunque el nuevo porcentaje del 0'7 por 100 es el fruto de lo pactado por el Gobierno y la Conferencia Episcopal, se ha extendido también a las organizaciones no gubernamentales, que reciben financiación a través de la casilla de «fines sociales». La aplicación del porcentaje se deriva, en este caso, del Acuerdo Marco del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales con el tercer sector para el desarrollo de programas de interés social, de 18 de octubre de 2006 (16). Si bien ambas casillas responden a filosofías diferentes o no homogéneas, al presentarse en paralelo, hubiera resultado poco *correcto* o de compleja justificación el aumento en solitario del coeficiente aplicable a la Iglesia católica.

5. ANÁLISIS DE LA APORTACIÓN DESDE LA PERSPECTIVA DE LA DECLARACIÓN DE LOS CONTRIBUYENTES

En primer lugar, el contribuyente se encuentra en la declaración del IRPF ante dos casillas susceptibles de ser marcadas: asignación tributaria a la Iglesia católica (casilla 105) o asignación de cantidades a fines sociales (casilla 106). Pues bien, a partir de ahí las opciones son múltiples. El sujeto pasivo puede seleccionar una, ninguna o ambas de las dos casillas que constan en el modelo de declaración. No siempre ha sido así. Hasta la reforma de 1999, ambas casillas eran excluyentes y no podían acumularse las dos alternativas. A nuestro juicio, el sistema vigente resulta más respetuoso con la voluntad expresada por los contribuyentes (la voluntad expresa y no implícita: antes, en caso de no señalarse casilla alguna, se advertía que la cuantía se asignaría de manera automática a «otros fines de interés social», que es lo que en verdad postula el AAE) y merece una valoración positiva desde el punto de vista del respeto a la libertad religiosa —e ideológica—, dado que sin la viabilidad de la doble opción se estaría condicionando innecesariamente la decisión del contribuyente, que se vería impelido a elegir entre dos posibilidades que le pueden parecer adecuadas por igual (17). Téngase en cuenta, por otra parte, que las cantidades recaudadas a través de la casilla de «fines sociales» se destinarán a la financiación de proyectos concretos desarrollados por organizaciones no gubernamentales de acción social, donde también tienen cabida organizaciones insertas de algún modo en la estructura de la Iglesia católica: la mayoría de los fondos (en torno al 80 por 100) se gestionarán por el Ministerio de Sanidad y Política Social, que lo distribuirá en programas que revierten en la población española; el resto se destina a proyectos en países en vías de desarrollo, a través de la Agencia Española de Cooperación Internacional (18). Por esta vía obtienen financiación diversas organizaciones de carácter católico, pudiendo hablarse de una fuente de financiación adicional en absoluto irrelevante.

(16) El Acuerdo Marco, de 18 de octubre de 2006, fue firmado por el Ministro, por un lado, y Cruz Roja Española y Cáritas Española, por otro [CORRAL, Carlos: «El intercambio de Notas entre la Nunciatura en España y el Ministerio de Asuntos Exteriores y de Cooperación (MAEC), de 22/12/2006, para fijar la asignación tributaria a la Iglesia», en *Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado*, vol. XXIII, 2007, pág. 467].

(17) Cfr. PRESAS BARROSA, Concepción: «La nueva asignación tributaria en España a la Iglesia católica», en *Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado*, vol. XVI, 2000, pág. 701.

(18) Para ser exactos, los proyectos vinculados con el medio ambiente también reciben una pequeña parte, gestionada por el Ministerio homónimo, desde 2008. Véase el artículo 2 del Real Decreto 825/1988, de 15 de julio, por el que se regulan los fines de interés social de la asignación tributaria del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en la redacción dada por el Real Decreto 599/2007, de 4 de mayo (BOE de 21 de julio).

En segundo lugar, conviene resaltar que la decisión de los sujetos ninguna relevancia tiene sobre la magnitud mayor o menor de su contribución, de su esfuerzo tributario. La deuda del IRPF que ha de satisfacer cada obligado no va a variar en función de la casilla o las casillas que se señalen o se dejen de señalar. Ni supone ahorro fiscal la ausencia de opción ni supone incremento la manifestación a favor de la asignación del consabido porcentaje. Se trata simplemente de ofrecer a los ciudadanos la oportunidad de intervenir en el destino de la deuda preexistente, deuda que no se ve por ello modificada.

En tercer lugar, la asignación tributaria exige una manifestación expresa del contribuyente que sólo puede instrumentarse a través de la declaración del IRPF. Ello nos sitúa ante el problema de los sujetos no obligados a declarar. Existe un amplio grupo de trabajadores que sí contribuyen al IRPF a través de las retenciones de su nómina y que sin embargo no tienen la obligación de declarar. Repárese en que el límite para la obligación de declarar está fijado en 22.000 euros anuales de rendimientos íntegros del trabajo, mientras que los límites excluyentes de la obligación de retener que establece el Reglamento del IRPF representan cantidades sensiblemente inferiores (11.162 euros para un contribuyente sin hijos que presente la declaración individual). El hecho de que queden dispensados de la autoliquidación no significa que no hayan soportado la carga del IRPF, puesto que las retenciones se convierten en su caso en el impuesto definitivo. Y de ese impuesto pagado, del que sí eran potenciales suscriptores de la contribución a la Iglesia Católica (o a otros fines de interés social), lo normal es que nada llegue a tales destinos, ante la ausencia de declaración. Son contribuyentes del IRPF que se quedarían sin hacer valer sus eventuales designios. Algunos autores ya han denunciado este «problema técnico» derivado de que no todas las personas que obtienen algún tipo de renta están obligadas a presentar y suscribir declaración por el IRPF (19); es más, advierten de que el problema tiene visos de ampliarse, en la medida en que la tendencia que puede deducirse de la evolución normativa es la rebaja progresiva del número de contribuyentes (20). No obstante, debe recordarse que estas personas no obligadas a declarar no son personas impedidas para ello y podrían hacerlo al solo objeto de manifestar sus preferencias sobre las asignaciones examinadas. En este sentido, nos parece trascendental el papel que puede jugar el borrador de declaración, remitido por la Administración con un carácter cada vez más masivo, y que en el caso de los sujetos no obligados a declarar, se debiera hacer llegar con la clarísima indicación de que la suscripción del mismo conlleva la oportunidad de destinar el 0,7 por 100 a la Iglesia católica y/o a otros fines de interés social (hasta el 1 de enero de 2007, fecha de entrada en vigor de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, la separación entre sujetos obligados o no a declarar era más radical, con plazos distintos y con modelos específicos, como el 104, para que los no obligados a declarar solicitaran la devolución (21); nos felicitamos de que la campaña de renta sea sólo una y abarque a la totalidad de sujetos, en cumplimiento del principio constitucional de generalidad).

(19) Artículo 96 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre).

(20) Cfr. RODRÍGUEZ BLANCO, Miguel: «El nuevo sistema de financiación de la Iglesia Católica en España», *op. cit.*, pág. 346.

(21) Orden EHA/391/2006, de 10 de febrero, por la que se aprueban el modelo 104, de solicitud de devolución o de borrador de declaración, y el modelo 105, de comunicación de datos adicionales, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2005, que podrán utilizar los contribuyentes no obligados a declarar por dicho impuesto que soliciten la correspondiente devolución, así como los contribuyentes obligados a declarar que soliciten la remisión del borrador de declaración, y se determinan el lugar, plazo y forma de presentación de los mismos, así como las condiciones para su presentación por medios telemáticos o telefónicos (BOE de 18 de febrero de 2006).

En cuarto lugar, el hecho de que los sujetos, para que la asignación sea efectiva, hayan de incorporar a la declaración del IRPF sus preferencias en asuntos concernientes a una confesión religiosa podría sembrar dudas sobre su compatibilidad con derechos fundamentales acaso afectados, en concreto, el derecho a no declarar sobre la propia ideología, religión o creencias (22). Sin embargo, contamos con pronunciamientos jurisprudenciales que descartan que la configuración del sistema de asignación tributaria suponga violación del citado derecho, con lo cual el régimen ha quedado validado. Según la Sentencia de 22 de abril de 1990 del Tribunal Superior de Justicia de Valencia, ratificada por la Sentencia de 20 de octubre de 1997 del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, sección 7ª; RJ 1997\7690), «es evidente que como todo derecho fundamental tiene sus límites, y en este caso la declaración de predeterminación del gasto está justificada y es razonable, debiendo utilizarse exclusivamente para dicha finalidad. De otro lado, tampoco el hecho de que se opte por dicho destino implica necesariamente que se profese la citada religión, pues no puede descartarse que se opte por dicha finalidad por otros motivos, por ejemplo, pese a no pertenecer a ninguna religión, entender que ejercen una actividad social relevante». Sí es importante que se preserve el carácter reservado de tan delicada información en manos de la Administración tributaria, y en esa línea cuando se expiden certificados de la declaración del IRPF, se elimina como es natural cualquier indicio de la elección del contribuyente.

6. CONSECUENCIAS PRÁCTICAS DE LA UTILIZACIÓN DEL CONCEPTO DE «CUOTA ÍNTEGRA» PARA EL CÁLCULO DE LA ASIGNACIÓN TRIBUTARIA

El porcentaje del 0'7 se aplica a la cuota íntegra de los contribuyentes por el IRPF, tal y como esta se define en los artículos 62 y 73 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

La cuota íntegra es el resultado de una doble operación: en primer lugar, se aplican los tipos de gravamen del impuesto a las bases liquidables general y del ahorro; y en segundo lugar, se minorra la cuantía resultante en el importe derivado de aplicar la tarifa del impuesto al mínimo personal y familiar. Resaltamos este último factor (la cuota íntegra es menor cuanto mayor sea el mínimo personal y familiar), porque supone encadenadamente que a igualdad de rentas entre contribuyentes, a medida que el número de hijos aumenta disminuye el importe de la asignación tributaria. No debe extrañarnos semejante silogismo, porque en la medida en que los hijos conducen a una amortiguación de la cuota íntegra del IRPF, es lógico que también se reduzca la asignación, que no es sino un porcentaje de la cuota íntegra. Pero desde luego existe, como ha quedado acreditado, una relación inversamente proporcional entre las circunstancias personales y familiares (descendientes, ascendientes, discapacidad) y la cuantía posible de aportación a la Iglesia católica, lo que puede resultar —sólo a primera vista— paradójico tratándose de la financiación de una institución donde la familia representa un eje nuclear.

El sistema se basa en la utilización del concepto de cuota íntegra, como base para la aplicación del porcentaje del 0,7 por 100, prefiriéndolo a otros conceptos presentes en el esquema liquidatorio del IRPF, como serían el concepto de cuota líquida o el de cuota diferencial. ¿Qué consecuencias prácticas tiene esta decantación?

(22) Artículo 16.2 de la Constitución Española.

- No se utiliza el concepto de «cuota líquida», que es el resultado de practicar las deducciones de la cuota sobre la cuota íntegra. Ello significa que el hecho de gozar de ciertas deducciones que conllevan un menor gravamen no afecta a la cantidad que se va a destinar a la Iglesia católica. Por ejemplo, si dos contribuyentes obtienen la misma renta, y sólo uno de ellos tiene derecho a desgravaciones por la adquisición de la vivienda habitual, éste pagará menos IRPF, pero ambos contribuirán por idéntico importe a la Iglesia católica (en caso de que opten en tal sentido, claro está), dado que las respectivas cuotas íntegras son iguales, aunque no lo sean las cuotas líquidas, merced a que uno de ellos goza de la correspondiente deducción. Precisamente, una de las deducciones de la cuota previstas en nuestra normativa es la deducción por donativos, donativos que pueden llegar a la Iglesia católica, directamente, o a entidades vinculadas a la institución. Además de subrayar que la Iglesia encuentra aquí un acicate fiscal a la autofinanciación a través de los fieles, repárese en que los donativos a la Iglesia implicarán para el contribuyente una menor deuda tributaria pero no una menor asignación tributaria, puesto que afectan a la cuota líquida mas no a la cuota íntegra que es el concepto relevante a los efectos que nos interesan.
- Tampoco se utiliza el concepto de «cuota diferencial», que es el resultado de minorar la cuota líquida en una serie de partidas, señaladamente, los pagos a cuenta. La cuota diferencial es la cantidad que finalmente resulta de la liquidación del IRPF, y que indica qué cantidad tiene que ingresar el sujeto o qué cantidad tiene que devolverle la Administración tributaria, si resultase negativa. Pues bien, baste con señalar en relación con la asignación tributaria que el hecho de que la liquidación resulte a devolver no implica que el sujeto carezca de cuota íntegra perfectamente apta para generar la asignación tributaria. Las liquidaciones a devolver no inhabilitan a los contribuyentes beneficiarios para ejercer su opción por la contribución a la Iglesia católica o a otros fines de interés social, contrariamente a lo que pueda pensarse a primera vista. Es este un error usual entre los contribuyentes ajenos a la materia fiscal o poco conocedores del funcionamiento del IRPF. El ciudadano que intuye que lo que va a la Iglesia es un porcentaje de su cuota, puede pensar cuando solicita la devolución que en su caso no es posible la asignación en cuanto que no cabe disponer del destino de una cuota inexistente. Como es obvio, la devolución del impuesto sólo manifiesta la existencia de una cuota diferencial negativa que es perfectamente compatible con la existencia de una cuota íntegra positiva, de donde se derivará el importe de su particular asignación.

Por último, debe tenerse en cuenta que el IRPF es un impuesto estatal parcialmente cedido a las Comunidades Autónomas de régimen común (23). En esa línea, constituye la cuota íntegra del impuesto la suma de la cuota íntegra estatal y de la cuota íntegra autonómica. Existe pues una profunda implicación autonómica en el ámbito del IRPF, que nos sugiere dos comentarios:

- El incremento del porcentaje de asignación tributaria recientemente instaurado no debe afectar a los ingresos derivados del IRPF que perciben las Comunidades Autónomas. Aunque la cuota íntegra autonómica sea una parte de la cuota íntegra que constituye la base sobre la que se aplica el 0,7 por 100 de asignación, ello no tiene por qué

(23) Los comentarios relativos a la cesión parcial del IRPF a las Comunidades Autónomas se inscriben en el Proyecto SEJ-1078: «Estudio de las reformas estatutarias: los nuevos derechos estatutarios, Estado social de las autonomías y financiación autonómica».

(24) Artículo 2.1 g) de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (BOE de 1 de octubre).

significar que el dinero de la asignación se detraiga literalmente de la cuota íntegra, sino que la cuota íntegra se emplea para el cálculo del importe; es un mero instrumento del cálculo, pero que no condiciona el origen de los fondos que serán asignados. Estos fondos, a nuestro juicio y a falta de una regulación expresa en sentido contrario, debieran proceder en exclusiva del Estado, que es el artífice del acuerdo al respecto y quien debe soportarlo. Si examinamos la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, que estaba en vigor cuando se produjo la reforma del modelo de asignación a la Iglesia católica, o examinamos la reciente Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, llegamos a la conclusión evidente de que el método por el que se calcula la participación de las Comunidades Autónomas en la recaudación del IRPF en absoluto se ve influido por la asignación tributaria. A mayor abundamiento, el hecho de que no se mencione en los documentos sobre las negociaciones, que se han hecho públicos, que se hayan realizado a lo largo del proceso las consultas a los poderes autonómicos que serían exigibles a tenor del principio de lealtad institucional que rige las relaciones en materia financiera entre el Estado central y las Autonomías (24) avalaría nuestra tesis de que la totalidad de la asignación tributaria corre a cargo del Estado.

- Las Comunidades Autónomas tienen competencia para regular la escala autonómica aplicable a la base liquidable general (25), manteniendo el carácter progresivo de la misma. Por tanto, tienen capacidad para influir en el importe de la cuota íntegra de los contribuyentes que residan en su ámbito territorial (hasta la fecha sólo se ha hecho uso de la facultad de alterar la tarifa en Madrid, Región de Murcia, La Rioja o la Comunidad Valenciana; para el año 2011 todas las Comunidades habrán de regular de manera obligatoria sus respectivas tarifas autonómicas y de hecho algunas ya se han adelantado, como Cataluña). De aquí se deduce que pudiendo variar la carga impositiva en unas y otras Comunidades y aplicándose el porcentaje de la asignación sobre la cuota íntegra, contribuyentes con el mismo nivel de ingresos aportarían cantidades ligeramente diferentes a la asignación tributaria, en función de cuál sea su Comunidad Autónoma.

7. LA VOCACIÓN DE ESTABILIDAD DEL NUEVO SISTEMA Y LA HIPÓTESIS DE SU EXPANSIÓN A OTRAS CONFESIONES

El régimen actual, que hemos venido analizando, está llamado a marcar un hito, en el sentido de que va a poner fin al sistema de dotación presupuestaria nacido en el siglo XIX (26). Ciertamente es, como ha quedado expuesto, que ha habido experiencias de similar intencionalidad que han quedado defraudadas en la práctica a pesar de haber tenido encaje legal; en efecto, ya se estableció la puesta en marcha de un sistema idéntico a partir de 1990, finalmente frustrado. Pero en aquella ocasión fue el Gobierno quien configuró el sistema de asignación; mientras que ahora parte de unas bases mucho más sólidas, porque ha sido acordado a lo largo de una serie de negociaciones entre las partes

(25) Artículo 46.1 b) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (BOE de 19 de diciembre).

(26) Cfr. RODRÍGUEZ BLANCO, Miguel: «El nuevo sistema de financiación de la Iglesia Católica en España», *op. cit.*, pág. 348.

implicadas. El consenso alcanzado, puesto de manifiesto en el Canje de Notas, permite considerar que el sistema desplazará de manera permanente al sistema de dotación presupuestaria, sistema de dotación fijada en los Presupuestos Generales al margen o por encima de los indicadores mostrados por las declaraciones de los contribuyentes (27).

Ahora bien, pese a que la asignación puramente tributaria sin complementos presupuestarios se convierta en un hecho, ello no significaría que se haya pasado a configurar un modelo de autofinanciación de la Iglesia, algo a lo que ésta aspira, según quedó ya transcrito en el AAE («La Iglesia Católica declara su propósito de lograr por sí misma los recursos suficientes para la atención de sus necesidades» (28)). Desde el momento en que la carga impositiva individual no se eleva por el hecho de optar por la aportación a la Iglesia, queda claro que los fondos transmitidos como consecuencia de la opción tienen carácter público. Aunque sean los particulares los que decidan sobre su asignación, su entrega implica una disminución de ingresos fiscales, y cualquier disminución de ingresos fiscales tiene un marcado carácter de concesión estatal, como deja claro la Comisión Europea al ocuparse del concepto de ayudas de Estado: «Una disminución de los ingresos fiscales equivale al consumo de fondos estatales en forma de gastos fiscales» (29); y en el mismo sentido se ha pronunciado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en su sentencia de 22 de junio de 2006, Bélgica y Forum 187/Comisión, C-182/03 y C-217/03, Rec. p. I-5479, apartado 129.

Es importante recalcar este aspecto porque, aunque en el AAE el sistema de asignación tributaria se prevé como un mecanismo transitorio hacia la deseable autofinanciación de la Iglesia, en el Intercambio de Notas se afirma por dos veces que el porcentaje del 0'7 por 100 tendrá carácter «estable». También la Ley 42/2006 afirma que la asignación tendrá «carácter indefinido». Y ello a diferencia de lo que sucedía cuando se implantó un sistema equivalente por parte de la Ley 33/1987, donde se afirmaba que la asignación tributaria permanecería en vigor «en tanto operan las previsiones del apartado 5 del artículo II del Acuerdo con la Santa Sede», que es el que hace referencia a la autofinanciación.

Pues bien, si el nuevo sistema implica una renuncia de la Iglesia a autofinanciarse (30), y por lo tanto subyace una modificación material de los Acuerdos de 1979, el cambio no puede dejar de tener consecuencias en el sistema global de financiación de las confesiones religiosas en España. Y es así porque la única justificación para que un sistema de este tipo se aplique exclusivamente a la Iglesia católica sería que dicho sistema fuera transitorio y marchara decididamente hacia su desaparición (este fue al menos uno de los motivos por los que no se extendió a las otras confesiones en los Acuerdos de 1992 (31)). Efectivamente, la Exposición de Motivos del AAE contiene un reconocimiento de las «obligaciones» contraídas por el Estado en el pasado (en referencia a los procesos de desamortización), pero hace referencia al mismo tiempo a que España «no puede

(27) *Id.*, pág. 347.

(28) Artículo 2.5 del AAE.

(29) Comunicación 98/C 384/03 de la Comisión (DOCE de 10 de diciembre de 1998), apartado 10.

(30) Otros autores lo consideran un sistema con una estabilidad a medio plazo: véase GIMÉNEZ BARRIOCANAL, Fernando: «Financiación eclesial: situación actual y perspectivas de futuro», *op. cit.*, pág. 66.

(31) Durante los debates parlamentarios para la aprobación de los Acuerdos de 1992 con protestantes, judíos y musulmanes, el señor Cuesta Martínez, del Grupo Parlamentario Socialista, definió el sistema de asignación a favor de la Iglesia como «régimen transitorio residual en la normativa especial relativa a la Iglesia católica» (DSC núm. 210, de 17 de diciembre de 1992; citado en COMBALÍA, Zoila: «Financiación de las confesiones no católicas en el derecho español», en *Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado*, vol. X, 1994, pág. 434).

[...] prolongar indefinidamente» las mismas. Unido al artículo II.5, que contiene un compromiso de la Iglesia de alcanzar su autofinanciación, se concluiría que la colaboración entre la Iglesia católica y el Estado tendrá un carácter esencialmente transitorio. Partiendo de estas consideraciones, la principal razón de ser del sistema sería evitar los perjuicios que para la Iglesia supondría la pérdida repentina de la financiación directa que ésta recibía del Estado hasta ese momento. El Intercambio de Notas de 2006 se limita a recordar «el compromiso de España de colaborar con la Iglesia Católica en la consecución de su adecuado sostenimiento económico, con respeto absoluto del principio de libertad religiosa», sin hacer referencia en ningún momento al compromiso último de autofinanciación que ésta asumió hace ya casi treinta años.

La idea de transitoriedad se encuentra también en la base del régimen creado para la financiación de las demás confesiones de notorio arraigo: un fondo dotado inicialmente con tres millones de euros, cuyo objetivo es la financiación de proyectos de carácter cultural, educativo y de integración social de las minorías religiosas (32). El fondo fue creado por la disposición adicional decimotercera de la Ley 2/2004, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2005. Es gestionado por la Fundación Pluralismo y Convivencia, nacida al amparo del artículo 45 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones. Su creación fue autorizada por acuerdo del Consejo de Ministros de 15 de octubre de 2004 y constituida por el Ministerio de Justicia el 25 de enero de 2005. Las sucesivas Leyes de Presupuestos han aprobado el presupuesto de la Fundación, que recibe cada ejercicio una subvención por parte del Ministerio de Justicia, «destinada al desarrollo de sus actividades». Dicha subvención se mantuvo en los tres millones de euros para el ejercicio 2005 (33), ascendiendo progresivamente hasta los cinco millones según la última memoria publicada, la correspondiente al ejercicio 2008 (34).

El fondo se creó en la Ley 2/2004 –inicialmente– sólo para el año 2005 y, en cualquier caso, «con carácter temporal en tanto no se alcance la autofinanciación completa de todas las confesiones religiosas en España». Es decir, también el fondo gestionado por la Fundación Pluralismo y Convivencia presenta una nota de transitoriedad, que además se liga a la autofinanciación de las distintas confesiones religiosas, cabe entender de la Iglesia católica. De nuevo, si el Canje de Notas supone la renuncia de la Iglesia a dicho objetivo, el fondo administrado será un elemento más del sistema que debe reconstruirse desde nuevos prismas y, fundamentalmente, desde el principio de igualdad de todas las confesiones religiosas con presencia en la sociedad española.

Las Leyes 24/1992, 25/1992 y 26/1992, todas ellas de 10 de noviembre, recogen los Acuerdos de Cooperación del Estado con la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España, con la Federación de Comunidades Israelitas de España y con la Comisión Islámica de España, respectivamente. Los Acuerdos, negociados en cumplimiento del artículo 7.1 de la Ley Orgánica de Libertad Religiosa (35), contienen en su Exposición de Motivos (que es idéntica para las tres normas) los distintos elementos que los

(32) Disposición adicional decimotercera de la Ley 2/2004, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2005 (BOE de 28 de diciembre); la misma disposición se recoge en el artículo 7 («Fines»), apartado 1, de los Estatutos de la Fundación Pluralismo y Convivencia.

(33) Así consta en el epígrafe 11 de la Memoria de 2005, aprobada por la Resolución de 29 de diciembre de 2006, de la Secretaría General Técnica, por la que se publica el resumen de las cuentas anuales de la Fundación Pluralismo y Convivencia del ejercicio 2005 (BOE de 6 de enero de 2006).

(34) Epígrafe 11 de la Resolución de 16 de junio de 2009, de la Secretaría General Técnica, por la que se publican las cuentas anuales de la Fundación Pluralismo y Convivencia del ejercicio 2008 (BOE de 29 de junio).

(35) Ley Orgánica 7/1980, de 5 de julio, de Libertad Religiosa (BOE de 24 de julio).

justifican. Uno de los motivos claves es el nuevo tratamiento que se le dio en la Constitución al hecho religioso, «al configurar un Estado democrático y pluralista [...] consagrando como fundamentales los derechos de igualdad y libertad religiosa». El artículo 16.3 de la Carta Magna afirma que «los poderes públicos tendrán en cuenta las creencias religiosas de la sociedad española y mantendrán las consiguientes relaciones de cooperación con la Iglesia Católica y las demás confesiones»; los propios Acuerdos recuerdan que «el Estado, también por imperativo constitucional, viene obligado, en la medida en que las creencias religiosas de la sociedad española lo demanden, al mantenimiento de relaciones de cooperación con las diferentes Confesiones o Comunidades religiosas»; y añade: «pudiendo hacerlo en formas diversas con las Confesiones inscritas en el Registro de Entidades Religiosas». Porque no debemos confundir la exigencia de igualdad con una uniformidad imperativa.

En ese sentido, la Decisión del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (sección 4ª), de 14 de junio de 2001, en el *asunto Alujer Fernández y Caballero García contra España*, afirma que «la conclusión de acuerdos entre un Estado y una Iglesia concreta previendo un estatus fiscal específico a su favor no se opone, en principio, a las exigencias que se derivan de los artículos 9 y 14 del Convenio *desde el momento en que la diferencia de trato se apoya en una justificación objetiva y razonable y que es posible concluir acuerdos similares con otras Iglesias* [léase confesiones religiosas] *que expresaran su deseo de hacerlo*» (36). Debe además tenerse en cuenta que, en parte, la Decisión del TEDH se deriva de la aplicación de la doctrina del «margen de apreciación», en tanto que «en cuanto al establecimiento de las delicadas relaciones entre el Estado y las religiones, [la obligación impuesta a una Iglesia de concluir un acuerdo con el Estado para poder gozar de la retrocesión de una parte del impuesto sobre la renta recaudado por el Estado] no puede constituir una injerencia discriminatoria en el derecho a la libertad de religión de los demandantes» (37). Margen de apreciación que, según el Tribunal, debe aplicarse necesariamente porque Europa carece de un estándar común en materia de financiación de las confesiones religiosas y estas cuestiones se encuentran estrechamente vinculadas a la historia y a las tradiciones de cada país.

La referencia a «una justificación objetiva y razonable» nos remite a la doctrina del Tribunal Constitucional (y del propio TEDH) sobre la igualdad, por la que se considera que no toda diferencia de trato vulnera el artículo 14 de la Constitución, sino solamente aquella que introduce una distinción entre situaciones iguales sin dicha justificación objetiva y razonable. En numerosas sentencias se considera como justificación suficiente la ausencia de legislación aplicable al supuesto por no haberse alcanzado un Acuerdo entre el Estado y el culto correspondiente: así lo ha afirmado el Tribunal Supremo, en relación precisamente con la asignación tributaria (38); el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, sobre la pensión de jubilación de un clérigo de la Iglesia Evangélica (39); el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, sobre la exención en el pago de una tasa sobre un local perteneciente a la Asociación Testigos de Jehová (40).

(36) Decisión del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (sección 4ª), de 14 de junio de 2001, en el asunto *Alujer Fernández y Caballero García contra España* (Demanda núm. 52315/1999).

(37) Sentencia *Cha'are Shalom Ve Tsedek contra Francia* [TEDH 2000, 144] [GS], núm. 27417/1995, ap. 84, ETD 2000-VII.

(38) Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 7ª) de 20 de octubre de 1997, FJ 3º.

(39) Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Sala de lo Social, Sección 1ª) de 26 julio de 2007.

(40) Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª) de 14 junio de 1999.

La colaboración de los poderes públicos con las confesiones religiosas está orientada a la garantía de un derecho constitucionalmente protegido como es la libertad religiosa, reconocido además «sin más limitación, en sus manifestaciones, que la necesaria para el mantenimiento del orden público protegido por la ley» (41). Junto a la obligación de neutralidad de los poderes públicos frente al hecho religioso, se les impone a los mismos «una directriz de actuación favorecedora de la libertad del individuo y de los grupos en que se integra, y creadora de las adecuadas condiciones para que tales libertades sean reales y efectivas, y no meros enunciados carentes de real contenido» (42), derivado no sólo del artículo 16 sino del propio 9.2 de la Constitución. Lo fundamental es que todas las confesiones tengan la posibilidad de acceso, en igualdad de condiciones, a la suscripción de acuerdos con el Estado, en la medida en que estén inscritas en el Registro de Entidades Religiosas (43) y, en su caso, hayan sido declaradas de notorio arraigo. Poder acceder, en condiciones de igualdad, a acuerdos de este tipo, es lo que coloca a todas las confesiones en «una posición sustancialmente igual, satisfactoria de la exigencia constitucional del artículo 14 de la Constitución» (44), y es ésta la base que debe satisfacerse. De manera que cualquier posible desigualdad de trato sea consecuencia, exclusivamente, de la voluntad de las confesiones religiosas, periódicamente revisable. No puede ignorarse que algunas de las que firmaron los Acuerdos de 1992 rechazaron expresamente acogerse a un sistema de financiación equiparable al que en ese momento disfrutaba la Iglesia católica. Así, las comunidades israelitas lo rehusaron desde el principio; entre las asociaciones evangelistas existió división, elaborándose un borrador interno que lo contemplaba pero que no se negoció con el Gobierno; finalmente, los musulmanes preferían un sistema de dotación presupuestaria (45).

Lo deseable, empero, sería tender a la máxima uniformidad posible. Y en este sentido, tampoco puede ignorarse que difícilmente los Acuerdos fueron fruto de una negociación plenamente libre cuando observamos que el resultado fue idéntico en los tres casos. Si el Estado va a forzar cierta homogeneidad –como efectivamente hizo–, puede y debe hacerlo en el sentido que marca el artículo 9.2 de nuestra Constitución («corresponde a los poderes públicos promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas»), impulsando un sistema que sea de aplicación en pie de igualdad a todas las agrupaciones de carácter religioso, incluida la católica.

Toda confesión religiosa realiza unas actividades de culto, con incidencia exclusiva en sus fieles, y unas actividades con trascendencia colectiva, como la acción social o la relativa al patrimonio. Las primeras podrían ser objeto de financiación, exclusivamente en la medida en que los creyentes opten por ello, a través de la asignación tributaria, que se abriría a la participación de cualquiera de las creencias religiosas con acuerdo o con notorio arraigo. Éste es el modelo vigente en Italia, que también se constituyó mediante la apertura a otras confesiones del sistema que se aplicaba a la Iglesia católi-

(41) Artículo 16.1 de la Constitución.

(42) Sentencia del Tribunal Constitucional 46/2001, de 15 febrero, FJ 7.

(43) Inscripción que es ejercicio directo de la libertad religiosa, y por lo tanto no habilita a la Administración «para realizar una actividad de control de la legitimidad de las creencias religiosas de las entidades o comunidades religiosas, o sobre las distintas modalidades de expresión de las mismas» (STC 46/2001, FJ 8).

(44) Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 7ª) de 20 de octubre de 1997, FJ 3º.

(45) *Cfr.* COMBALÍA, Zoila: «Financiación de las confesiones no católicas en el derecho español», *op. cit.*, pág. 434.

ca (46). El resto de actividades, que revierten en la sociedad en su conjunto, podrían ser apoyadas mediante subvenciones de carácter finalista, en la línea que actualmente desarrolla la Fundación Pluralismo y Convivencia, abriéndose ésta por lo tanto a la Iglesia católica. También podría hacerse a través de las distintas actuaciones administrativas por las que se subvenciona a organizaciones de toda naturaleza, concurriendo las de carácter religioso en igualdad de condiciones. Consideramos que estas medidas serían beneficiosas para la coherencia del sistema de financiación. Además, garantizarían la imparcialidad de los poderes públicos ante una sociedad, la española, que como consecuencia de los flujos migratorios y procesos de globalización experimenta una evolución rápida hacia una mayor pluralidad religiosa.

BIBLIOGRAFÍA

- COMBALÍA, Zoila: «Financiación de las confesiones no católicas en el derecho español», *Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado*, vol. X, 1994, págs. 431-446.
- CORRAL, Carlos: «El intercambio de Notas entre la Nunciatura en España y el Ministerio de Asuntos Exteriores y de Cooperación (MAEC), de 22/12/2006, para fijar la asignación tributaria a la Iglesia», *Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado*, vol. XXIII, 2007, págs. 457-468.
- GIMÉNEZ BARRIOCANAL, Fernando: «Financiación eclesial: situación actual y perspectivas de futuro», *Ius canonicum*, vol. 48, núm. 95, 2008, págs. 25-68.
- GIMÉNEZ Y MARTÍNEZ DE CARVAJAL, «Situación actual de la financiación de la Iglesia católica», en Roca Fernández, M.J. (ed.), *La financiación de la Iglesia católica en España*, Fundación Alfredo Brañas, Santiago de Compostela, 1994, págs. 43-82.
- HERNÁNDEZ LOPO, Alberto: «Pluralismo y Convivencia», *Anuario de la Facultad de Derecho*, núm. 24, 2006, págs. 73-93.
- PRESAS BARROSA, Concepción: «La nueva asignación tributaria en España a la Iglesia católica», *Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado*, vol. XVI, 2000, págs. 697-707.
- RIVELLA, Mauro: «Financiación de la Iglesia. El modelo italiano», *Ius canonicum*, vol. 48, núm. 95, 2008, págs. 13-23.
- RODRÍGUEZ BLANCO, Miguel: «El nuevo sistema de financiación de la Iglesia Católica en España», *Quaderni di diritto e política ecclesiastica*, vol. 15, núm. 2, 2007, págs. 333-352.

(46) El sistema asigna el 0'8 por 100 (*otto per mille*) al Estado, la Iglesia católica u otras cinco confesiones religiosas (Adventistas del Séptimo Día, Asambleas de Dios en Italia, Valdenses-Methodistas, Luteranos y Unión de las Comunidades hebreas), en función de las preferencias expresadas por los contribuyentes. El porcentaje correspondiente de los que no manifiestan su voluntad no se asigna a los fines generales del Estado, como en España, sino que se reparte siguiendo la distribución que se deriva de los que sí expresan su preferencia (RIVELLA, Mauro: «Financiación de la Iglesia. El modelo italiano», en *Ius canonicum*, vol. 48, núm. 95, 2008, págs. 15 y ss).